



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01  
www.fr.ch/tc

604 2014 109  
604 2014 110  
604 2014 111

## **Arrêt du 23 février 2016**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président: Marc Sugnaux  
Juges: Christian Pfammatter, Dina Beti  
Greffière-stagiaire: Sarah Tobler

#### **Parties**

**A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_, recourants**, représentés par Fireco SA  
contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques –  
imposition d'un dividende

Impôt anticipé – dividende non déclaré – perte du droit au  
remboursement de l'impôt

Recours du 7 octobre 2014 contre la décision sur réclamation du  
8 septembre 2014

## considérant en fait

A. Les époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ (les recourants) sont propriétaires respectivement de 10 parts sociales et de 90 parts sociales de la société C. \_\_\_\_\_ Sàrl (la société). Le 22 décembre 2012, la société leur a distribué un dividende extraordinaire de CHF 1'000.- par part sociale, soit CHF 100'000.- au total. L'échéance du dividende a été fixée au 31 décembre 2012. L'impôt anticipé, par CHF 35'000.-, a été versé et le formulaire 110 préalablement remis à l'Administration fédérale des contributions.

B. Le 23 septembre 2013, les recourants ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2012. Ils ont en particulier annoncé des revenus d'activités salariées principales de CHF 33'600.- (code 1.110), des rentes du 1<sup>er</sup> pilier de CHF 40'380.- (code 3.110), un revenu imposable de CHF 77'363.- (code 7.910) et une fortune imposable inférieure à zéro (code 7.910).

Dans l'annexe 01 de la déclaration d'impôt intitulée « Etat des titres et autres placements de capitaux – demande de remboursement de l'impôt anticipé », les recourants ont indiqué la propriété de 100 parts sociales de la société, pour une valeur totale de CHF 75'000.-, et n'ont mentionné aucun rendement y relatif. Dans une version modifiée de cette annexe produite par les recourants le 22 octobre 2013, ils ont indiqué la propriété de 90 parts sociales de la société, pour une valeur totale de CHF 60'000.-, cette fois également sans mentionner de rendement.

C. Par courrier du 22 octobre 2013, agissant par la même mandataire que les recourants, la société a indiqué à l'administration fédérale des contributions, impôt anticipé, que le dividende extraordinaire de CHF 100'000.- payable au 31 décembre 2012 devait être annulé. Elle a en conséquence sollicité le remboursement de l'impôt anticipé versé à tort. Aucune suite n'a été donnée à ce courrier.

D. Dans son avis de taxation du 16 janvier 2014 concernant la période fiscale 2012, le Service cantonal des contributions a en particulier ajouté aux revenus déclarés un montant de CHF 90'000.-, correspondant au dividende distribué par la société, sous le code 3.210 (placements privés). Ce montant a été calculé sur la base des 90 parts sociales mentionnées dans la deuxième version de l'état des titres. Le Service cantonal des contributions a également opéré une déduction de CHF 36'000.- (impôt fédéral direct) et de CHF 45'000.- (impôt cantonal) sous le code 4.160 (« déduction rendement participations privées »).

Par réclamation du 10 février 2014 déposée par leur mandataire, les recourants ont demandé que le dividende imposé soit augmenté à CHF 100'000.- et que la « déduction rendement participations privées » soit adaptée en conséquence.

E. Par courrier du 10 avril 2014, donnant suite à une demande de renseignements du Service cantonal des contributions, inspection fiscale, la mandataire des recourants a indiqué qu'elle n'avait pas eu connaissance du versement d'un dividende le 22 décembre 2012, qu'elle avait par contre informé l'administration fédérale des contributions de ce versement effectué par « inadvertance » et que suite à l'avis de taxation du 16 janvier 2014, qui mentionnait l'existence d'un dividende de CHF 90'000.-, elle avait déposé une réclamation pour faire rectifier ce montant. Sur cette base, elle a relevé que les recourants n'ont en aucun cas voulu soustraire un quelconque impôt, étant donné que l'impôt anticipé avait été acquitté préalablement auprès de l'administration.

F. Par décision sur réclamation du 8 septembre 2014, le Service cantonal des contributions a donné suite aux conclusions du recourant en augmentant à CHF 100'000.- le dividende imposable pour la période fiscale 2012 et en portant la déduction relative au rendement de participation qualifiée à CHF 40'000.- pour l'impôt fédéral direct et à CHF 50'000.- pour l'impôt cantonal. Conformément à cette décision, un avis de taxation rectifié a été établi le 16 octobre 2014. Les déductions susmentionnées y figurent sous le code 4.160 « déduction rendement participations privées ».

Dans la décision sur réclamation du 8 septembre 2014, le Service cantonal des contributions a également traité la question du remboursement de l'impôt anticipé de CHF 35'000.- perçu sur le dividende versé en 2012. Il s'est d'abord référé à la jurisprudence pour relever en substance que ce dividende était échu au 31 décembre 2012, que la créance d'impôt était née à cette date et qu'elle a continué à exister même si le dividende a par la suite été annulé ou modifié. Un remboursement à la société suite à la demande formulée le 22 octobre 2013 n'était dès lors pas envisageable. Quant au remboursement de l'impôt anticipé aux recourants en tant que bénéficiaires du dividende, il a été constaté que les contribuables n'ont pas déclaré de manière spontanée le dividende, de telle sorte que les conditions d'un remboursement ne sont pas remplies.

G. Le 8 octobre 2014, les recourants ont saisi le Tribunal cantonal d'un recours contre la décision sur réclamation du 8 octobre 2014. S'agissant de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal dû pour la période fiscale 2012, ils demandent l'admission de la réduction sur le rendement de leur participation qualifiée. Quant à l'impôt anticipé perçu sur ce rendement, prenant acte que la restitution de cet impôt à la société n'est plus possible, ils affirment avoir « déclaré en 2013 sur la déclaration fiscale (...) le dividende versé en 2012 » et demandent sur cette base la récupération du montant de CHF 35'000.- perçu sur ce dividende.

Les avances de frais requises ont été versées dans le délai prolongé au 21 novembre 2014.

H. Par courrier du 27 février 2015, le Service cantonal des contributions a indiqué qu'il n'avait pas d'observations à formuler.

L'Administration fédérale des contributions n'a pas non plus déposé d'observations.

## **en droit**

### **I. Impôt fédéral direct (604 15 109) et impôt cantonal (604 15 110)**

1. S'agissant de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal, les conclusions des recourants ne portent que sur la question de la déduction relative au rendement de participation. Elles correspondent à la solution déjà admise par le Service cantonal des contributions dans sa décision sur réclamation et confirmée par avis de taxation rectifié du 16 octobre 2014.

Le recours est dès lors sans objet en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal. Il y a lieu d'en prendre acte, sans percevoir de frais, l'avance de frais versée par les recourants leur étant restituée.

## II. Impôt anticipé (604 15 111)

2. a) Selon l'art. 35 de la loi du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), le droit cantonal règle l'organisation et la gestion des autorités cantonales chargées de l'exécution de la présente loi, sous réserve des prescriptions du droit fédéral (al. 1). Chaque canton institue une commission de recours indépendante de l'administration (al. 2). La décision rendue sur réclamation par l'office cantonal de l'impôt anticipé peut, dans les trente jours suivant sa notification, être attaquée par voie de recours écrit à la commission cantonale de recours (art. 54 al. 1 LIA).

L'art. 7 de l'arrêté du 13 février 2001 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (l'arrêté d'exécution; RSF 634.2.11) prévoit que la décision de remboursement peut faire l'objet d'une réclamation écrite auprès du Service (al. 1). La décision sur réclamation est sujette à recours au Tribunal cantonal (al. 2).

L'art. 8 de l'arrêté d'exécution précise que la procédure est régie par la législation fédérale ou, lorsque la décision de remboursement a été liée à une décision de taxation, par l'application analogique des dispositions de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) relatives aux voies de droit, à l'exception de celles qui concernent la réclamation et le recours de la commune. Au surplus, le code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) est applicable.

b) En l'espèce, le recours a été déposé dans le délai et les formes prescrits par les art. 79 ss CPJA et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile.

Alors que les recourants n'ont pas soulevé dans leur réclamation la question du remboursement de l'impôt anticipé sur le dividende distribué en 2012, le Service cantonal des contributions a traité cette problématique dans sa décision sur réclamation du 8 septembre 2014. Il s'est notamment référé à la législation sur l'impôt anticipé et a statué matériellement en constatant que les conditions pour un remboursement de l'impôt anticipé perçu sur le dividende n'étaient pas remplies. En conséquence, la Cour fiscale du Tribunal cantonal peut entrer en matière sur les conclusions du recours tendant à ce que l'impôt anticipé de CHF 35'000.- perçu sur le dividende distribué en 2012 leur soit remboursé.

3. a) La Confédération, ou le canton pour le compte de la Confédération, rembourse l'impôt anticipé, conformément à la présente loi, au bénéficiaire de la prestation diminuée de l'impôt (art. 1 al. 2 LIA). Le remboursement de l'impôt anticipé est réglé aux art. 21 ss LIA. L'art. 23 LIA prévoit que celui qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou de la fortune d'où provient ce revenu, perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu.

Selon la jurisprudence, pour éviter de perdre ce droit, le contribuable doit annoncer le rendement du capital qui a été grevé de l'impôt, ainsi que la valeur d'où il provient, dans la première déclaration consécutive à l'échéance du rendement ou, du moins, communiquer ces renseignements complémentaires assez tôt pour qu'ils puissent être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation. Autrement dit, le contribuable peut faire valoir son droit à l'imputation par une déclaration faite « après coup » des revenus frappés de l'impôt anticipé et de la fortune d'où proviennent de tels revenus jusqu'à l'entrée en force de la taxation ordinaire, même s'il a omis de présenter une déclaration auparavant (arrêts TF 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1, 2C\_80/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2, 2C\_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.2).

Le contribuable doit déclarer lui-même les éléments de revenus et de fortune pour sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. En général, cette obligation est exécutée en mentionnant les éléments en question dans l'état des titres joint à la déclaration d'impôt. Le contribuable peut en outre les indiquer ultérieurement, à tout le moins jusqu'au prononcé de la décision de taxation, en complétant ou corrigeant sa déclaration. Conformément au texte de l'art. 23 LIA, les éléments de revenus et de fortune doivent en outre être communiqués aux autorités fiscales compétentes pour la taxation. Les impératifs de l'administration de masse commandent en effet que l'autorité de taxation puisse s'en tenir à la déclaration d'impôt avec ses annexes et aux communications que le contribuable lui adresse par la suite – à tout le moins jusqu'au prononcé de la taxation – aux fins de compléter ou de corriger celle-ci. Seule une indication des éléments de revenus et de fortune conforme à ce qui précède permet en principe au contribuable de sauvegarder son droit au remboursement de l'impôt anticipé. A supposer qu'une faute soit en outre nécessaire pour la déchéance du droit au remboursement, question que le Tribunal fédéral a laissée ouverte, une simple négligence suffirait cependant pour justifier l'application de l'art. 23 LIA (arrêt TF 2C\_85/2015 du 16 septembre 2015 consid. 2.2 et les références citées).

Lorsque le contribuable ne déclare pas ses revenus de lui-même, il importe peu de savoir si les autorités fiscales auraient pu se rendre compte du caractère incomplet de la déclaration et si elles auraient pu avoir accès aux informations manquantes par une demande de pièces ou par une comparaison avec le dossier fiscal d'un tiers, par exemple celui de la société. En effet, le fisc peut partir de l'idée que le contribuable a rempli sa déclaration de manière exacte et complète, conformément à ses obligations prévues notamment aux art. 124 al. 2 LIFD et 42 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14; arrêts TF 2C\_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.1; 2A.299/2004 du 13 décembre 2004 consid. 3.4). L'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Des inexactitudes qui ne sont que décelables ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance (arrêt TF 2C\_223/2011 du 13 septembre 2011 consid. 2.2.2; voir également arrêts TC FR 604 11 76 du 11 mars 2013 consid. 3a, 604 12 28 du 23 mai 2013 consid. 2b).

b) En l'occurrence, dans les deux versions de la formule d'état des titres de leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2012, les recourants ont certes indiqué la propriété de 100, respectivement 90 parts sociales de la société, mais pas le dividende distribué par celle-ci pour l'exercice 2012.

Le fait que les parts sociales qui ont donné lieu au versement du dividende figuraient dans l'état des titres ne change rien au constat de l'omission de déclarer le dividende lui-même. Ce qui est déterminant pour retenir une violation de l'obligation de déclarer, c'est que les recourants, contrairement à ce qu'ils semblent affirmer dans leur recours du 8 octobre 2014, n'ont pas indiqué le revenu en cause dans leur déclaration d'impôt.

Il ne peut par ailleurs pas être retenu que les recourants auraient complété leur déclaration par la suite, avant l'entrée en force de la taxation. A cet égard, le fait que le dividende en cause a été annoncé par la société à l'Administration fédérale des contributions ne suffit pas. En effet, conformément aux principes susmentionnés, on ne saurait exiger du Service cantonal des contributions qu'il opère des recoupements systématiques, à chaque fois qu'il constate que des participations ont été déclarées sans rendement correspondant, afin de vérifier si la société concernée a annoncé le versement de dividendes. Au contraire, le fisc n'est pas censé mettre en

doute les montants figurant dans la déclaration et il peut, en soi, se baser exclusivement sur ce document et ses formules annexes pour procéder à la taxation.

Il faut en conséquence admettre, et les recourants n'en disconviennent pas, qu'il a fallu l'intervention du Service cantonal des contributions pour que le montant grevé de l'impôt anticipé soit ajouté aux revenus déclarés pour la période fiscale 2011. Il ne s'agit ici en aucun cas d'une simple correction qui aurait été faite par l'autorité fiscale, mais bien d'une omission de déclaration du montant.

Il en résulte que, dans la mesure où l'absence de déclaration du rendement suffit selon la jurisprudence à justifier l'application de l'art. 23 LIA, même en l'absence de mauvaise foi ou d'intention d'éluder l'impôt, les arguments des recourants ne permettent pas de remettre en question la déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé prélevé sur le rendement non déclaré.

c) Sur le vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que les recourants n'ont pas déclaré le dividende de CHF 100'000.- perçu durant l'exercice 2012 et que, compte tenu des conditions très strictes de l'art. 23 LIA, ils sont dès lors déchus du droit au remboursement de l'impôt anticipé grevant ce rendement. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée.

4. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'700.-.

*(dispositif en page suivante)*

## la Cour arrête:

### I. Impôt fédéral direct (604 15 109) et impôt cantonal (604 15 110)

1. Le recours est sans objet.
2. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de CHF 1'000.- versée par les recourants leur est restituée.

### II. Impôt anticipé (604 15 111)

3. Le recours est rejeté.

Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions est confirmée.

4. Les frais de procédure de CHF 1'700.- sont mis à la charge des recourants. Ils sont compensés avec l'avance de frais versée.

### III. Communication

Cette décision peut faire l'objet d'un recours auprès de Tribunal fédéral, à Lausanne, dans les trente jours dès sa notification.

La fixation du montant des frais peut, dans un délai de trente jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

*Fribourg, le 23 février 2016/msu*

Président

Greffière-stagiaire